
В. А. ЖИВИЦЬКИЙ

Міжрегіональна Академія управління персоналом, м. Київ

ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Наукові праці МАУП, 2017, вип. 52(1), с. 91–98

З'ясування інституціонального характеру становлення Державної фіскальної служби України набуває особливого значення у частині загальнонародської тенденції гуманізації відносин держави і платників податків. Важливі завдання зазначеного теоретико-правового процесу зумовлюються Комплексною програмою інституціонального розвитку, ухваленій Кабінетом Міністрів України на 2016–2020 роки.

Інституціоналізація Державної фіскальної служби України розглядається як визначальна складова процесу її становлення як правового інституту.

Змістовні та функціональні особливості інституціонального розвитку Державної фіскальної служби України є предметом дослідження представників різних галузей соціогуманітарного знання, зокрема, В. Г. Воронкової, І. М. Гавриленка, Є. І. Головахи, Р. А. Калюжного, В. В. Костицького, М. П. Недюхи, Н. М. Оніщенко, А. О. Ручки, В. К. Черняка, Ю. С. Шемшученка, І. Д. Якушика, М. Вебера, С. Г. Кірдіної, Д. Норта, Т. Парсонса, Д. Ходжстона та інших, праці яких склали вихідний теоретико-методологічний потенціал дослідження названої проблематики.

Проаналізовано змістовні, організаційні та функціональні характеристики процесу становлення ДФС України як правового інституту.

Інституціоналізація Державної фіскальної служби України (далі — ДФС України), будучи процесом, що розгортається у часі та соціальному просторі, може бути розглянута як сукупність інтересів і потреб, засобів їх реалізації та задоволення, як певна послідовність етапів становлення і розвитку центрального органу виконавчої влади. Відповідно, основними характеристиками зазначеного процесу можна вважати: а) наявність інтересів і потреб, задоволення яких вимагає спільних, цілепідпорядкованих, споріднених дій держави і платників податків, стосунки яких регулюються як правовими, так і морально-етичними нормами, а також правилами (приписами) і процедурами; б) ухвалення (прийняття чи нехтування) останніх (норм, правил і процедур) мають своїм наслідком добросесну поведінку платника податків чи

ухилення від сплати податку (винагорода і санкції); в) формування системи статусів і ролей, які поширюються на всіх учасників податкових правовідносин як його суб'єктів; г) формування єдиної ієрархічно побудованої статусно-рольової структури як єдності суб'єктів (учасників), що діють згідно з чинними (загальноприйнятими) нормами, правилами і процедурами. Саме останні регламентують формування (інституціоналізацію) органів ДФС України, зумовлюють характер її зв'язків з платниками податків, а платників податків — з державою, що дає змогу визначитися та закріпити на правовому рівні їх структуру, функції, права та обов'язки, виробити правила добросесної поведінки, сформулювати завдання спільної діяльності [1].

Правова інституціоналізація надає ДФС України формалізованого вигляду, визначеності, зовнішньо відокремленого існування як органу державної виконавчої влади з характерними — відповідно до статусу — ознаками формування, функціонування та реформування, а також законодавчо визначеними відносинами з платниками податків, які формуються відповідно до певної сукупності впорядкованих та систематизованих норм, правил і процедур, приписи яких поширюються однаково на всіх суб'єктів системи податкових правовідносин.

Зазначена соціальна потреба зумовила не лише нормативно-правові засади діяльності ДФС України, а й організаційно-розпорядчі, її структуру, механізм діяльності, здатний до ефективного функціонування в частині, передусім, фінансового забезпечення суспільного розвитку.

Правову інституціоналізацію ДФС України варто розглядати не лише як форму організації правового забезпечення її діяльності, а й як засіб її функціонування як соціальної організації, що має свою законодавчо визначену та внутрішньо сформовану структуру (ієрархію) з персоніфікованими статусами (посадами) та уніфікованими (для колективного органу ДФС України) і персоналізованими (для окремих службових і посадових осіб цих органів (структур) базами даних тощо. При цьому, з урахуванням правового закріплення статусів і ролей ДФС України як суспільної організації, важливим уявляється визначитися з розподілом ролей (функцій) у частині сприяння, підтримки суспільно значущих зусиль, задоволення суспільних потреб загалом, що досягається скоординованими діями як кожного окремого взятого посадовця, так і структурними підрозділами — секторами, відділами, управліннями, державними податковими інспекціями та адміністраціями, департаментами тощо.

Відповідно, можна стверджувати, що інституціоналізація ДФС України розгортається за двома основними напрямками водночас — правовим і соціальним (суспільним), які, доповнюючи один одного, спроможні надати її діяльності ознак ефективності, принаймні, у двох вимірах — наповненні бюджету та формуванні сприятливого податкового клімату з перспективою формування нової системної якості — гуманізації податкових правовідносин.

Оскільки суб'єкти господарської діяльності як фізичні особи (індивіди), так і юридичні особи (групи індивідів, їх об'єднання, підприємницькі структури) є платниками податків, тобто такими, що перебувають у певних сто-

сунках із системою фіскальних органів, то формування та закріплення зазначених стосунків, характеру зв'язків між ними, а також їх нормативно-правова формалізація є однією з визначальних ознак ДФС як правового інституту.

Важливу роль у формуванні внутрішньої структури ДФС України як правового інституту, її зв'язків з платниками податків, характеру зовнішніх відносин з іншими соціальними інститутами та організаціями має визначення їх правового статусу, ролей у системі суспільних відносин. Так, згідно з Законом України “Про державну податкову службу в Україні” та Господарським кодексом України податкова служба має забезпечувати зростання ділової активності суб'єктів господарювання, розвиток підприємництва і на цій основі підвищення ефективності виробництва, його соціальної спрямованості, гармонізацію податкового законодавства з іншими правовими системами, передусім держав – членів ЄС.

Відповідно, податкова система є регуляторним засобом в організації господарської діяльності, спрямовуючи свої зусилля на підтримку малого та середнього підприємництва, соціально-економічний розвиток країни.

Натомість податкове законодавство, регулюючи питання оподаткування суб'єктів господарювання, має оптимально поєднувати фіскальну та стимулюючу функції оподаткування, забезпечувати стабільність системи оподаткування, у тому числі шляхом уникнення подвійного оподаткування та забезпечення гармонізації (апроксимації, адаптації) з нормами права держав – членів ЄС.

Виходячи з викладених положень, можна стверджувати, що під інституціоналізацією слід розуміти процес нормативно-правового становлення фіскальної служби, що першопочатково передбачає формування її як органу державної влади, який має законодавчо визначені повноваження, функції, формалізовану структуру, науково обґрунтовані принципи діяльності з подальшим визначенням системи зв'язків з платниками податків, обопільних правил поведінки, розподілом соціальних статусів і ролей, відповідальності, цілей спільної діяльності, які полягають у задоволенні суспільних потреб, розгляду їх як джерела і ресурсу розвитку країни.

У такому розумінні фіскальна система ДФС України як орган державної виконавчої влади, будучи однією з форм організації та правового регулювання суб'єктів економічної діяльності та правопорядку, має визначальний вплив на створення та функціонування системи оподаткування, що охоплює сферу податкових правовідносин, визначає її легітимність, дієвість та ефективність.

ДФС України, будуючи свою діяльність відповідно до вимог принципів верховенства права, пріоритету прав і свобод людини і громадянина, соціальної справедливості, економічної доцільності, поєднання інтересів держави і суспільства, територіальних громад, суб'єктів господарювання та громадян, застосовуючи механізми впливу на платників податків, які зумовлюються чинною системою нормативно-правових актів, де-юре і де-факто заохочує, винагороджує (шляхом надання пільг щодо оподаткування), чи, навпаки, пригнічує і гальмує (встановлюючи квоти, санкції, ліцензування, перелік підакцизних товарів, заборону вчинення певних дій тощо) певні види виробництва, встановлює фінансові та штрафні санкції та інші види відповідальності

у випадку порушення податкового законодавства, що не може не впливати на характер суспільних відносин, що формуються.

Таким чином, ДФС України має необхідні підстави для її визначення як правового інституту, оскільки діяльність є системною з чітко сформульованою метою та легітимними, законодавчо визначеними механізмами, правилами і процедурами їх досягнення.

Для характеристики ДФС слугує також:

а) визначений перелік принципів і функцій, ієрархічна структура її побудови з визначенням особливостей підпорядкування та розмежування компетенції;

б) наявність необхідних людських, матеріальних і духовних ресурсів для реалізації покладених на неї функцій і завдань діяльності;

в) здатність до самоорганізації та самовдосконалення, розширення і поглиблення зв'язків з платниками податків, поновлення ресурсів і потенціалу впливу на економічну сферу життєдіяльності українського суспільства тощо.

Водночас визначати діяльність ДФС України як інституту податкового права навряд чи доцільно, зважаючи на соціально орієнтовані пріоритети та завдання діяльності: податкове законодавство слугує основним засобом, легітимним інструментом, процедурою і механізмом забезпечення соціального впливу на діяльність великих груп людей як платників податків.

Утвердження ДФС як правового інституту неможливе поза процесом становлення законотворчого платника податків, що має розглядатись як одна з визначальних рис (ознак) його буття як громадянина. Підпорядкованість громадянському началу формує спільний інтерес, який єднає платників податку незалежно від місця та ролі, соціального статусу в системі виробничої ринкової системи, величини отримуваного доходу, відношення до форми власності (державної, комунальної чи приватної).

Зазначене формує законотворчих платників податку як певну соціальну спільність, засадничою підвалиною якої є множинність інтересів — індивідуальних і колективних, галузевих і суспільних, виробничих і споживчих, фізичних та юридичних осіб тощо. З усієї сукупності інтересів поступово виокремлюється спільний інтерес, який можна назвати громадянським, державницько- та суспільнозначущим, що дає можливість розглядати функціонування держави і суспільства як єдиного цілого, такого, що утверджує країну як демократичну, народ як державотворчий, а її громадян як законотворчих. Саме у цій площині закладається змістовна та функціональна єдність, підпорядкування індивідуальної волі спільній, передусім, конституційно визначеній меті — формування правової, демократичної, соціальної держави. Зазначене відповідає за своєю спрямованістю, що очевидно, і суспільному, і індивідуальному інтересу, завданням процесу соціальних змін.

Таким чином, процес інституціоналізації, будучи розгорнутим у соціальному часі та просторі як середовищі буття держави і платників податків і, водночас, як формування правового інституту, виникає як безпосередня відповідь на соціальні потреби, запити суспільного розвитку, виклики і ризики глобалізованого світу. По-перше, йдеться, передусім, про завдання за-

безпечення суверенітету, територіальної цілісності та суверенного розвитку Української держави, реалізації національних інтересів, потреби наповнення державного та місцевого бюджетів, державних цільових фондів, що можливо шляхом розроблення та реалізації державної фіскальної політики.

По-друге, процес інституціоналізації спроможний розгортатися шляхом унормування — правового та морально-етичного — соціальних зв'язків і відносин, що виникають між державою і платниками податків. Зазначене завжди розгортатися у національно-своєрідних формах відповідно до стану та рівня розвитку держави, її фіскальних органів, їх структури — вертикальної та горизонтальної, функцій, міри інтегрованості окремих елементів ДФС України в єдиний податковий орган, його стійкості, валідності, авторитетності [2, 101–227].

По-третє, однак за будь-яких умов ДФС України має поставати єдиним, цілісним, системно організованим органом, який характеризується стійкістю структури, функцій, завдань діяльності, усталеними зв'язками з платниками податків. При цьому зазначене не має контрастувати з його здатністю до організаційних і функціональних змін, так само як не має негативним чином позначатися на адаптивній спроможності у роботі з платниками податків.

Не викликає сумніву спроможність інституціоналізації як процесу забезпечення модернізаційних змін українського суспільства, зокрема, модернізації податкової системи, зважаючи на однотипність та спадкоємність (за А. Маслоу) базових потреб людини, необхідності адаптації останньої до умов середовища проживання, інтеграції суспільства відповідно до правових та моральних норм, визначення перспектив соціального розвитку. Саме зазначеною обставиною можна пояснити сутність та національно-своєрідні форми запозичення досвіду інших держав світу в частині модернізації вітчизняних практик, їх адаптації, апроксимації та гармонізації відповідно до вимог європейських стандартів тощо.

При цьому ми виходили з того, що основи господарської діяльності (господарювання) в Україні визначаються Конституцією України, Господарським та Цивільним кодексами України, законами України, нормативно-правовими актами Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правовими актами інших органів державної влади та органів місцевого самоврядування, які передбачають різноманітність, правову рівність суб'єктів господарювання, заснованих на чинних правах власності та формах організації підприємницької діяльності.

Податкова реформа в Україні має передбачати докорінну зміну двох основних компонентів: а) правил гри у взаєминах держави та платників податків, що потребує передусім докорінного перегляду сутності та функціонального призначення законодавчих принципів нарахування податків; б) організаційної реформи самої податкової служби, її кадрового “перезавантаження”. При цьому, як уявляється, податковому реформуванню має передувати макроекономічне визначення перспектив розвитку країни. Ідеологія різного оподаткування окремих груп платників податків (представників підприємницьких кіл) для влади є неприйнятною [3]. Проект змін до По-

даткового кодексу України, за оцінками Уряду, має передбачати подолання суб'єктивності податкової системи та зменшення навантаження для всіх груп платників податків — і малих, і середніх, і великих. Зазначене стосується і адміністрування податків, яке має бути зменшене для всіх груп платників податків. Саме такий підхід пов'язується зі справедливою податковою реформою, яка Міжнародним валютним фондом визначена як ключова. При цьому урядовий проект податкової реформи виходить з необхідності поступового зниження ставок, що матиме своїм наслідком зростання дефіциту бюджету до 60 млрд грн, тоді як парламентський проект, передбачаючи стрімке зниження ставок з перспективою формування дефіциту бюджету у розмірі, за різними оцінками, 200–207 млрд грн уявляється значно ліберальнішим.

Позиція Світового банку полягає у продовженні політики макроекономічної стабілізації (за умов кризи), яка дозволяла б уникати різкого, а тим більше радикального, зниження ставок оподаткування [3].

Незалежні експерти наголошують на важливості уникнення ситуації запровадження податку на весь товарообіг групи платників податків, яка отримала назву спрощенців, тобто групи платників податків, які мають невеликий бізнес і сплачують єдиний соціальний внесок на мінімальну заробітну плату і податок у розмірі 4 %. Уявляється, що саме зазначена група платників податків є основою формування середнього класу в Україні, створення нових робочих місць на засадах самозайнятості. Пропозиції сплачувати ЄСВ за ставкою 20 % та її поширенням на весь дохід уявляються достатньо загрозливими для зазначеної групи платників податків [4]. Податкова реформа має сприяти становленню нових підприємств і галузей чи, принаймні, інноваційно-технологічному оновленню діючих засобів: а) утвердження рівних, прозорих, незалежних від сваволі чиновників “правил гри” — податкового законодавства; б) зниження податкового навантаження на сумлінних платників, у тому числі шляхом соціально справедливого розподілу податкового тягаря; в) скасування ганебної практики т. зв. “планів податкових надходжень”, бюрократичного свавілля як джерела політичної та економічної корупції. Тож можна стверджувати, що інституціоналізація ДФС України є атрибутивною вимогою, характерною ознакою сучасного суспільства як суспільства організованого, впорядкованого, структурованого. Саме завдяки інституціоналізації дія як великих груп платників податків, так і окремих громадян перетворюється в організовану, формуючи тим самим опорні точки громадського порядку, спільних, скоординованих дій індивідів відповідно до досягнутих (задекларованих) соціально значущих цілей. Звідси інституціоналізація може інтерпретуватися як своєрідний процес сходження платника податків до такої соціально значущої поведінки, що відповідає нормативно-правовим приписам, закріплюючи тим самим повсякденну соціальну практику, принаймні, в частині підприємницької активності та сплати податків як сукупності певних норм, стандартів поведінки, законодавче оформлення статусу як певного ритуалу. Звичайно, реалізація зазначеного не може не сприяти становленню ДФС України як організаційної структури, діяльність якої передбачає відповідне кадрове, матеріальне, фінансове забезпечення.

Виходячи із законодавчо визначених цілей і завдань діяльності органів ДФС України, а також її структури, функцій, наданого обсягу прав і повноважень, визначених обов'язків і відповідальності, можна стверджувати, що призначенням цієї інституції є виконання завдань (функцій), пов'язаних з організацією та забезпеченням виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань. При цьому соціальним призначенням правових приписів є легітимізація і формалізація діяльності зазначеного органу державної влади для створення функціональної спроможності її діяльності щодо своєчасного та в повному обсязі надходження податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів з метою забезпечення бюджетних організацій, підприємств, установ та їх працівників необхідними фінансовими коштами (ресурсами) для їх функціонування.

Джерела

1. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. М.: Начало, 1997. 190 с.
2. Новітні тенденції реформування державної податкової служби України : [монографія] / М. П. Недюха, В. А. Форостовець, В. С. Гаркуша, Ю. Г. Пащенко; за заг. ред. Т. Т. Ковальчука. К.: "МП "Леся", 2007. 336 с.
3. Яресько: Уряд не готовий піти на систему, яка зменшує податки для багатих і збільшує для бідних [Електронний ресурс] // УНІАН. 26.11.2015. URL: <https://economics.unian.ua/finance/1194522-yaresko-uryad-ne-gotoviy-piti-na-taku-sistemu-opodatkuvannya-ya-ka-zmenshue-podatki-dlya-bagatih-i-zbilshue-dlya-bidnih.html>
4. Підприємцям готують дуже неприємний сюрприз [Електронний ресурс] // Експрес online. 26.11.2015. URL: <http://expres.ua/main/2015/11/26/161682-pidpryemcyam-gotuyut-duzhe-nepryemnyu-syurpryz>

Розглянуто теоретико-правове забезпечення становлення Державної фіскальної служби України як правового інституту. Призначенням органів ДФС України є виконання завдань (функцій), пов'язаних з організацією та забезпеченням виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань. При цьому соціальним призначенням правових приписів є легітимізація і формалізація діяльності зазначеного органу державної влади для створення функціональної спроможності її діяльності щодо своєчасного та в повному обсязі надходження податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів з метою забезпечення бюджетних організацій, підприємств, установ та їх працівників необхідними фінансовими коштами (ресурсами) для їх функціонування.

Theoretical and legal framework for the formation of the State Fiscal Service of Ukraine as a legal institution. Based on legally defined goals and objectives of the DFS of Ukraine and its structure, functions provided by the scope of the rights and powers defined duties and responsibilities can be argued

that this institution is intended tasks (functions) associated with the organization and ensuring taxpayers with their tax obligations. Thus the social purpose of the laws is the legitimation and formalization of the aforementioned activities organ of state power to create the operational capability of its activity for the timely and full receipt of taxes, fees and other mandatory payments to the budget and state funds to provide budgetary organizations, businesses, institutions and their employees the.

Рассматривается теоретико-правовое обеспечение становления Государственной фискальной службы Украины как правового института. Назначением органов ДФС Украины является выполнение задач (функций), связанных с организацией и обеспечением выполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств. При этом социальным назначением правовых предписаний является легитимизация и формализация деятельности упомянутого органа государственной власти для создания функциональной способности ее деятельности по своевременному и в полном объеме поступления налогов, сборов, других обязательных платежей в бюджеты и государственные целевые фонды с целью обеспечения бюджетных организаций, предприятий, учреждений и их работников необходимыми финансовыми средствами (ресурсами) для их функционирования.

Надійшла 29 квітня 2017 р.